



TITLE:

勘定學說に就いて - 勘定學說に於ける問題 -

AUTHOR(S):

蜷川, 虎三

CITATION:

蜷川, 虎三. 勘定學說に就いて - 勘定學說に於ける問題 -. 經濟論叢 1933, 37(1): 98-110

ISSUE DATE:

1933-07-01

URL:

<https://doi.org/10.14989/130330>

RIGHT:

京都市帝國大學經濟學會 經濟論叢

第三十七卷 第一號

昭和八年七月一日發行

論叢

經濟政策の根本義……………法學博士神戸正雄
資本形成の自動性について……………文學博士高田保馬
經濟本質論……………經濟學博士石川興二

時論

我が國のインフレーションの特質……………經濟學博士小島昌太郎
日滿農業收益の比較と我が農業移民……………經濟學士八木芳之助

研究

勘定學說に就いて……………經濟學士蜷川虎三
資本蓄積論……………經濟學士柴田敬

說苑

不況時^{に於ける}中小企業の適應能力……………經濟學士大塚一朗
ロリヤの觀たる世界恐慌原因……………經濟學士松岡孝兒

附錄

新着外國經濟雜誌主要論題

研究

勘定學說に就いて

勘定學說に於ける問題

蜷 川 虎 三

一

勘定學說(Kontentheorie)は勘定に關する理論であり、そのゆゑに、簿記の基本理論たるものである。蓋し、簿記は利潤追求獲得の過程の記載のために、勘定なる記載形式を採ることを以て其の特質とするからである。随つて勘定學說は、簿記が簿記たり得る理論的根據を與へると共に、之が技術的運用に對し指導原理たるものでなければならぬことは言ふまでもない。

從來、諸學者によつて幾多の勘定學說が與へられてゐるが、それらが果してよく問題の本質を捉へ、理論を展開してゐるかと云ふ點になると必ずしも直ちに之を肯定し得ないであらう。殊に私の疑問を抱く點は、それらの理論の出發點の規定が不充分或は不徹底で、一應は、簿記の技術的過程の説明としては受取れるが、簿記の存在の理論的並に實踐的意義を基礎づける所の理論と

しては展開されてゐないやうに思はれる點である。本文は、此の疑問に出發して、勘定學說に於ける問題と其の所在とを捉へようとする一個の試論であり、一面には、曾て發表した所の私の會計學に於ける考へ方の部分的展開であると共に、從來の勘定學說の檢討批判の基礎たらしめんとするものである。

二

先づ、勘定學說即ち勘定に關する理論とは、果して如何なる理論であるか、それを問題にしなければならぬ。

簿記に於いて謂ふ所の勘定とは、私見によれば、企業に於ける利潤追求獲得の過程の記載形式である。簿記が、此の過程の記載(動的)と認められる限り、それは當然に、記載要素、記載形式、記載手續に分析せらるべき記載方法の規定を前提せずしては成立し得ぬものであることは明らかである。而して勘定は、まさしく此の記載形式に他ならぬ²⁾ゆゑに、勘定の理論は、かかる意味に於ける記載形式の理論であると云ふことが出来る。

一般に記載形式の理論は、之が成立しまた成立せねばならぬ必然性を内容とすべきことは述べらるまでもないが、記載形式は、記載對象を記載要素に分析し、記載要素を記載目的に適合する如く結合し關係配置せしむる形式に他ならないから、それは、直接には、記載要素と記載目的とによつて規定されることは明らかである。而して、勘定が、右の如き意味に於ける記載形式とされ

る限り此の一般的規定を前提とせねばならぬ。随つて勘定理論に於ける根本問題は、勘定が成立しまた成立せねばならぬ必然性を、其の記載對象たる利潤追求獲得の過程を分析して得たる記載要素と、記載目的即ち謂ふ所の簿記の目的とに於いて捉へることに在る。勘定理論を問題にして此の基本的なる要件を満足しないならば、それは正しい勘定理論には達し得ないであらう。上野博士は此の點に就いて次の如く説明されてゐる。¹⁾

勘定理論とは勘定の本質に關する理論並びに勘定記入に關する理論の系統的説明である。第一に勘定の本質に關する理論とは、(a)勘定が記録する價值即ち計算材料の本質、及び(b)其の符號即ち積極的又は消極的價值の性質の説明、並びに(c)勘定の分類に關する理論である。第二に勘定記入に關する理論とは取引を勘定の借方と貸方とに記入する法則の説明であつて、第一の理論によつて自ら決定される問題である。

既に與へられてゐる複式簿記の形式に就いて説明すれば、正に上野博士の云はれる通りであるが、此等の問題に對する解答は何處から與へられるか、それに就いての博士の説明はないが、右の叙述から見ても、第一の(a)に其の基礎を置くことは想像し得るであらう。現に博士も他の場所に於いて、此の點が根本的な問題であることを指摘して居られる。²⁾併し、假令形式的にはさうであつても、謂ふ所の財産及び資本に於いて記載對象が捉へられねばならぬ根據、並に此の二個の記載要素によつて記載形式たる勘定が如何に規定されざるを得ないかの必然的な關係が明らかにされなければ、博士が要約的に示された各個の問題は解決され得ないであらう。而も先に述べたるが如く、記載目的即ちここでは簿記の目的の記載形式に對する關係を看過し得ないことも

1) 上野博士 簿記原理 (1930) p. 120
2) 上野博士 簿記理論の研究 p. 198

注意しなければならぬ。此等は果して從來の學者によつて、よく解明されてゐるかどうか、それが我々の問題でなければならぬ。次に第二の勘定記入の理論は、直接に此の記載形式に係する問題ではあるが、私をして云はしむれば寧ろ記載手續上の規定で、一般に記載手續の規定は、記載形式と、記載方法に於ける一般的・形式的要件——簿記の場合では、正確性、合法性、信頼性比較適性など——を満足するものでなければならぬ。従つて勘定記入の理論なるものは、上野博士も云はれる如く、勘定の本質に係する理論から自ら決定されるもので、勘定の理論即ち勘定學說の本體を成すものではない。

然らば、從來の學者は此の問題を如何に捉へてゐるであらうか。一般的に云へば、勘定なる形式に於いて採る所の借方貸方の規定の性質及び其の意義の説明と、所謂貸借記入の法則の解説に終始してゐると考へて差支ないであらう。²⁾勿論、言葉の上では、種々なる形を以て論じられてゐる。併し、それらを内容的に見るなら、明らかに、右の如き説明を以て満足してゐるか、或は、上野博士の所謂勘定の本質に係する理論として扱ひながら、先に掲げたやうな、之に係する根本問題を理論的に充分に解決してゐると思はれないからである。茲に我々がなほ勘定學說に就いて研究を進める意味が存在する譯である。

三

勘定が一の記載形式であり、記載形式が單に形式それ自體として問題にし得ぬ限り、勘定もた

1) M. Berliner も Kontentheorie と Kontierungstheorie とに區別する。Berliner, Buchhaltungs und Bilanzlehre, Hannover 1924, S. 222.
2) 島中福一氏 勘定學說研究 p. 63 参照

だ勘定として論ずることは出来ない。随つて、先に述べたるが如く、記載對象を如何なる記載要素として捉へねばならぬか、先づ記載要素が中心的な問題である。具體的に云へば、簿記に於いては、資本及び財産を二個の基本的なる記載要素としてゐる。このことは疑ひのない事實であるが、然らば、如何にして此等が基本的な記載要素でなければならぬのであるか、此の點が明らかにされなければ、此の二個の記載要素の性質及び意義が明らかとならぬから、記載形式としての勘定が之によつて如何なる規定を受けるかを知ることが出来ない。随つて此の中心的な問題の解決の基礎は、記載對象を如何に理論的に把握するかに在ると云ひ得るであらう。

簿記に於ける記載對象は、一般的抽象的に云へば、企業に於ける利潤追求獲得の過程である。即ち個別資本の運動の過程であり、企業に於ける價值増殖の過程で、一般に、G—W—G'の形を以て表現される。記載對象がかかる意味に於いて規定さるべきことは從來の簿記論者の中に於いても說かれてゐる。ただ問題は、かかる過程から如何なる記載要素を如何に捉へるかである。

多くの勘定學說を論ずる者は、假令記載對象をかくの如く意識してゐるにしても、記載要素を此の對象の性質から捉へずに、全く之とは遊離した抽象的規定から與へようとするし、また現にさうした仕方に於いて記載要素を規定してゐる。併しその中でも普通に行はれる場合は、記載對象と記載要素との關係を全く意識せず之を問題として取り上げない。かくの如き仕方に於いて出發した勘定の理論は、たとへ如何に其の後の道程に於ける理論的構成が嚴密な姿をとるにしても

終にそれは簿記が何故に簿記たり得るかを明らかにし得ないであらう。蓋し、記載對象が何故に規定されたる記載要素を以て記載され得るかの根據を與へ得ないからである。ゆゑにかかる種類の勘定學説は既に問題にする價值のないものである。

それで、我々の問題は、記載對象 $G-W-G$ に於いて記載要素を如何に規定すべきか、また規定しなければならぬかに限られる。此の點に就いては、 $G-W-G$ の理論的な把握が根本的な前提である。¹⁾ Sganzi²⁾ 著目して其の勘定學説を展開してゐる點で注意すべき學者であるが、彼が、此の過程に於ける資本の變態 (Metamorphose) と利潤の發生を表面的に觀て、之から記載要素を抽出規定してゐる所には問題を殘してゐると考へられる。確かに、簿記が簿記たるためには、記載對象たる此の過程を記載し反映するものでなければならぬが、それは、記載要素の結合關係の問題、換言すれば、所謂勘定體系の問題として捉へられねばならぬことの條件となるものであつて、決して之が直接に記載要素を規定するものではあり得ない。蓋し、個別資本の運動循環の過程として此の過程が捉へられる場合に、貨幣から商品への轉化、商品から貨幣の轉化は單なる現象形態的の變化で、此の變化の内面に、價值の増殖の事實を認めなければならず、その限りに於いて此の過程は價值の増殖過程として捉へられねばならぬからである。現に Sganzi²⁾ は資本の變態と共に利潤の發生に著目してゐるが、之を一貫して記載し得る要素を求めるならばそれは、到底 $G-W-W-G$ の形態的變化を捉へただけでは目的を達し得ないであらう。

- 1) 此の點は經營經濟學に於ける根本的な問題であるが、本論の範圍を越へる問題である。
- 2) G. Sganzi, Zur Grundlegung der realistischen Theorie der doppelten Buchhaltung, St. Gallen 1908, S. 23.

彼が其の獨特の概念規定による説明を敢て加へざるを得なかつた所以である。

Sganzi の業績の意味は、記載對象と離れて記載方法を問題にし得ぬこと、記載對象が G—W となることを明らかにした點に在るが、彼は、かかる記載が、對象の分析可能の極限まで分析したる要素の結合として與へられることを全然意識しなかつた所に大なる缺陷をもつてゐる。従つて現在の勘定理論の問題は、此の點から解決さるべきであらう。

さて然らば、記載對象たる利潤追求獲得の過程は如何なる單一要素にまで分析し得るであらうか既に此の點に就いては、一般的に、理論經濟學が、價值にまで分析し得ること、而して此の過程は、價值の増殖過程として捉ふべきことを教へてゐる。周知の如く、價值は社會的なる量である。併し、價值はただ價值それ自體として存在するものではなく、その體現物を通じて現れる。ゆゑに價值は、その體現物を離れて之を問題にすることは出来ない。而して價值體現物は、質的には使用價值に於いて、量的には、物理的數量によつて語られる。而もなほ、それは價值體現物なる故をもつて社會的なる量の表現形態としての交換價值殊にそれが貨幣數量を以て表現される價格をもつ。

かかる意味に於いて、記載對象それ自體は、價值にまで分析し得るものであり、價值はまた使用價值を離れては具體的には存在し得ないのであるから、記載對象は少なくとも二個の記載要素を規定するにあらずんば之を記載し得ぬことは明らかである。而も記載對象は、先に述べたる性

質上、そこに存在する價值を以て、價值を生む價值として規定するから、一個の記載要素は、必然に、資本として概念せられねばならぬ。之に對して、使用價值に於いて觀たる他の記載要素を財産と名づけるならば、記載要素は、資本及び財産の二個であり、而も二個でなければならぬ。勿論、此の點に就いては論すべき多くの問題があり、從來、簿記或は會計學上、資本或は財産の概念に就いて種々の説が行はれてゐるのであるから、それらに就いても言及しなければならぬのであるが、本文に於いては、ただそれが記載要素として捉へられねばならぬこと、而も記載要素としての資本及び財産は、價值及び使用價值が記載對象に於ける二因子として存在するが故に規定せられたる概念であることを述べるにとどめる。

四

利潤追求獲得の過程が、資本及び財産の二個の記載要素によつて記載さるべきものとすれば、それは如何に關係せしめられ、また結合さるべきものであらうか。

此の問題に就いては、既に Schär が其の解決の方向を示してゐるが、併し Schär に在つては、記載要素としての資本(K)及び財産(A)が明確に捉へられてゐないために、其の根本的規定たる $A=K$ の理論的意義と根據とが充分でないと考へられる。即ち、記載對象の各個の場合——取引の對象——が何故にAに於いて觀られまたKに於いて觀られねばならぬか、而してそれは如何なる根據に於いて等しと置かれねばならぬか、これが明らかにされなければ、如何に之から出發し

1) Schär-Prion, Buchhaltung und Bilanz, 7. Aufl., Berlin 1932, S. 11 ff. (Schär に就いては上野博士の詳細なる研究がある、簿記理論の研究參照)

た關係が理論的に説明されようとも、現實の關係を反映する記載形式であり得るかどうかを示すものではないからである。

併し、既に述べた所から、私見に於いては、 $\Delta \parallel \Sigma$ でなければならぬ。蓋し、取引の對象は、價值に於いて觀るも、使用價值に於いて觀るも其の交換價值に於いては等しいからである。即ちA及びKを先の如く記載要素として規定し得る限り此の關係は成立する。而して其の成立根據が明らかにされれば、Scharfの所謂數學的説明は極めて有効なる方法である。

A及びKの性質上、 $\Delta \parallel \Sigma$ でなければならぬ其の關係は、一般に記載對象から、従つて又取引の對象から必然的に規定されるものであり、記載形式の問題はここから出發する。即ち、記載形式は、即ち勘定は $\Delta \parallel \Sigma$ を満足するものでなければならぬ。而してまた、それは記載の形式的要件たる正確性を満足することを當然の要請とすることは言を俟たぬ。換言すれば、かかる關係に於いて記載すると共に、その結果の正確性の吟味が容易且つ適確たるが如き形式を採るものでなければならぬ。此の要求は、 $\Delta - \Sigma \parallel 0$ なる關係に置き換へられることによつて満足され得べきことは明からであらう。即ちその意味は、AとKとは其の向きを異にする二つの量として扱はねばならぬと云ふことである。いま(+)の向きを借方、(-)の向きを貸方と約束するならばAは借方、Kは貸方の系統である。然るにAと云ひKと云つても、其の量が問題にされるので、増減を記載し得る形式でなければならぬ。Aに於いてもKに於いても、また各個に借方及び貸方が

規定されねばならぬ。即ち、Aは常に(+)—借方—であるから其の増加とは(+)を意味し減少は(−)である。反對に、Kに在つては(−)の系統即ち貸方の性質をもつものであるから其の増加は(+)であり、減少は(−)でなければならぬと云ふ關係を生ずる。之によつて明らかなるが如く、記載形式としての勘定に要求されるものは、記載要素たる財産及び資本の根本的關係を規定し、且つ其の増減を、正確性の吟味の方法を具へて示し得る形式を與へることである。是に於いて二個の記載要素が「A」なる關係に在ることによつて、借方貸方の概念を導入し之によつて此の要求を満足したのである。即ちこれこそ基本的なる勘定である。

併し、各個の取引に就いて、記載をかくの如く一般化してしまふことは記載それ自體の目的に適ふものではなく、記載をして具體的ならしめる必要がある。換言すれば、勘定を内包的ならしめなければならぬ。之を満足するためには、多數の勘定を此の二勘定から分派設定せしめるより他はない。即ち勘定の分類である。勘定分類の方向は、基本的なる二勘定を規定する記載要素たる財産及び資本によつて異なる。

財産勘定に在つては、其の區別は、種類的なる區別より他はない。蓋し、財産は、取引の對象を使用價值の方向から觀たものであつて、Schär の記すごとく $A = a_1 + a_2 + a_3 + \dots$ の如きものだからである。それは實に多種であらうが概括すれば(一)貨幣(及び準貨幣)、(二)價值體現物(貨幣以外の)、(三)準價值體現物としての權利とすることが出来る。

資本勘定に就いては、それが價值なる量に就いて觀る限り、種類はない。即ちただ増減のあるのみである。随つて、若し之を區別するとすれば、之が増減を生ぜしめたる原因關係以外にはない筈である。¹⁾ 此の原因を大別すれば、(一)企業自身の資本として投下するか(自己資本)、(二)他人の資本を借入れるか(他人資本=負債)(三)利潤を得るか資本を失ふか(利益及損失)である。即ち、

$$K = K_1 + P + (G - V)$$

として記すことが出来るであらう。²⁾ 既に述べた所を要約すれば、

$$A = K$$

$$A_1 + A_2 + A_3 = K_1 + P + (G - V)$$

Aは單なる種類の區別であるから一括すれば

$$A = K_1 + P + (G - V)$$

である。少くとも、記載對象が、随つて記載要素が規定する限りの勘定の性質は、かくの如き關係に於いて捉へざるを得ないであらう。

然るに従來議論の在るのは、Pの問題である。A=Kに出發して、PはAの系統なりとして、 $A_1 - P = K$ なりとする者と、Kの系統に屬するものとして $A = K_1 + P$ なりとする者がある。併し乍ら、Aの性質から、即ち記載要素としての財産の性質から、負債Pなる區別が生じて來る何等の根據もない。要するに、かかる論をなす者は、Aの根本的性質を把握せずして、單にPを以

1) Pape は資本を源泉からこと見るによつて同じ結果に至つてゐる
Grundriss der doppelten Buchführung, Leipzig 1920, S. 20.

2) K_1 = 自己資本、P = 負債、G = 利益、V = 損失

てマイナスの財産であると云ふ常識的な考へ方に出發するか、或はAの區別に二重の標準を定めるかである。若し然りとすれば、特にAに就いて二重の標準を以て區別せねばならぬ根據をAの性質自體から明らかにしなければならぬ。また所謂三勘定系統學說と稱せられる所の、A、P、Kを別個獨立の勘定とする說に就いても之を否定せざるを得ない。何んとなれば、それらの考に於いては、何故に記載要素が三個であり、而もAK以外にPが規定されなければならないかを記載對象から明らかにする所がないからである。

五

併し、此等の議論は、前述せる所によつて明らかなるが如く、勘定なる記載形式を専ら記載對象に就いて述べたものであるが、勘定は、また記載目的——簿記の目的——からも考へられなければならない。勿論、記載目的によつて勘定が規定される場合は、記載對象によつて規定された、 $A=K$ 隨つて又、 $A=K+P+(G-V)$ なる基本的關係が動かされるものではなく、之を基礎にして變形されるものに他ならぬ。例へば $A=K+P$ か $A+P=K$ と云ふ貸借對照表方程式か資本方程式か何れを簿記の基礎とするかと云ふ様な問題は、先に述べたやうな記載對象からのみの規定では決せられない。同様にして所謂損益方程式 $A+P-K=G-V$ も記載目的を離れては問題にすることが出来ぬ。

從來の勘定學說では、此の點が混同され、記載對象からの規定と、記載目的から之に與へる變

1) 例へば F. Leitner, Die doppelte Kaufmännische Buchhaltung, Berlin, 1923. の如し。

形とが區別されないうために、議論そのものが甚だしく煩雜になつてゐるやうに思はれるし、それらの學說の批判者に就いても其の批判の基準が明確にされぬ憾みがあつた。随つて、それらの論議に於いては、内容的に種々なる事柄が問題にされ、複雑な理論を展開してゐる様な外觀を呈してゐるが、併し、其の本質的な問題は少しも捉へられず、随つて又、理論としての意味は甚だ不十分であるやうに思はれる。殊に先に述べたるが如く、多くの勘定學說は、勘定を記載對象から規定しないために、殆んど其の理論的基礎を缺いてゐるものと云つても決して過言ではないであらう。要するに、現在吾々に課せられてゐる問題は、勘定理論に於ける問題を正しく把握することによつて、其の解明の方向と仕方とを明らかにすることではなければならぬ。

本文は、此の意味に於いて、勘定學說に就いて、現に問題とされねばならぬ點を一般的に捉へるために、勘定の理論の問題を概観するにとどめたが、次の機會に記載目的の方向から、勘定の基本式が果して變形されることが必要であるかどうか、また變形される必要がありとすれば如何なる變形が要求されるかを述べて見たいと思ふ。(一九三三・六・八)